

Audience publique du 19 février 2009

Recours formé par
la société à responsabilité limitée X., sàrl, ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal,
de revenus de capitaux et d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 23487 du rôle, déposée le 3 octobre 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Rémi Chevalier, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée X., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son gérant actuellement en fonction, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 juillet 2007, répertoriée sous le numéro C 13703 du rôle ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître François Moyse, en remplacement de Maître Rémi Chevalier, en sa plaidoirie.

La société à responsabilité limitée X., ci-après dénommée « X. », fit parvenir, par l'intermédiaire d'un courrier de sa fiduciaire du 31 décembre 2004, au bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes des explications en réponse à une demande de renseignements qui lui fut adressée par ledit bureau d'imposition par courrier du 15 décembre 2004. Par le même courrier, X. attira l'attention de l'administration sur le problème que malgré le fait qu'elle avait remis ses déclarations fiscales portant sur les 4 dernières années d'imposition, elle n'avait pas encore reçu les bulletins d'impôt afférents.

Par courrier du 11 février 2005, le préposé du service de révision de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le préposé du service de révision », informa X. de ce que Monsieur Fernand Muller, inspecteur principal premier en rang auprès de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le réviseur », était chargé de procéder à une vérification des livres et documents comptables,

ainsi que des bénéfices et fortunes d'exploitation pour les années d'imposition 1999 à 2004.

Au cours des opérations de révision précitées, et à la suite d'une réunion qui s'est tenue dans les bureaux de l'administration des Contributions directes en date du 26 janvier 2006, le mandataire de X. fit parvenir, par courrier du 10 février 2006, ses commentaires et réflexions très détaillées au service de révision de l'administration des Contributions directes par rapport à un projet de rapport qui se trouvait en sa possession.

Le rapport de révision fut finalisé le 14 mars 2006 par le réviseur et contresigné par le préposé du service de révision, dénommé ci-après « *le rapport de révision* ». Il ressort notamment de ce rapport de révision que les déclarations d'impôt relatives aux années 1997 à 2004 ont été remises respectivement en date des 5 mai 1998, 27 avril 1999, 14 juillet 2000, 23 mai 2001, 4 juin 2002, 3 juin 2003, 13 octobre 2004 (avec une déclaration rectificative le 20 octobre 2005) et 23 août 2005.

En conclusion à son rapport, le réviseur retient que « *la comptabilité de la société contrôlée ne reflète pas la situation comptable exacte et exhaustive de l'entreprise* », en ce que « *les versements destinés à la société X. sont déviés dans la société holding S. [qui constitue l'associé unique de X.] pour échapper ainsi à toute imposition* », le réviseur ayant encore constaté « *que la société S. met ensuite ces sommes à la disposition de la société X. sous forme de prêts à des montants identiques aux versements reçus* », sans qu'il y ait eu imposition des montants ainsi versés dans le chef de X. qui constitue une société commerciale. Le réviseur a encore retenu que le montage financier auquel le gérant de X. a recouru, en ce que le fait de créer une société à responsabilité limitée avec comme associé unique une société holding de droit luxembourgeois S., dénommée ci-après « S. », lui aurait permis de « *faire vivre le commerce de bijouterie-joaillerie sans que la société [à savoir X.], depuis sa création, ait été redevable de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal* ». Il ressort en outre des conclusions du réviseur que X. « *est virtuellement en état de faillite* », et qu'elle aurait seulement pu survivre grâce « *à l'aide financière du bénéficiaire économique inconnu de la société holding S.* ». Il ressort en outre du rapport de révision que d'après le réviseur les rémunérations perçues au titre des activités du gérant de X. dans le cadre de ladite société et portant sur des activités de consulting, de design et de création n'ont pas été comptabilisées dans les livres de X. mais ont été versées à S., associée unique de X.. La comptabilité de X. est encore rejetée du fait de la tenue irrégulière du compte caisse, dans lequel ont été comptabilisés exclusivement des soldes mensuels basés sur le livre de caisse manuscrit tenu par la fiduciaire de X. et des irrégularités constatées au niveau des inventaires, en raison de l'absence d'inventaire détaillé pour 3 exercices.

Le réviseur s'est vu opposer un refus de divulgation du ou des bénéficiaires économiques de S. et comme à la fois le gérant de X. et sa fiduciaire n'ont pas pu justifier le motif des versements effectués au profit de S., le réviseur a considéré que la structure juridique constatée par lui constituait en réalité « *un montage financier destiné à éluder l'impôt* ». Au vu de l'ensemble des faits et éléments que le réviseur a pu constater au cours de sa mission de révision, il est arrivé à la conclusion que les versements en numéraire

prétendument effectués, d'après les déclarations notamment du gérant de X., par une société de Hong Kong en faveur de S. sont à considérer du point de vue fiscal comme constituant des recettes de X. « *en raison des relations commerciales internationales, des conseils, des activités de « consulting » et d'intermédiaire du gérant [de X., en sa qualité de] diamantaire-joaillier et créateur de bijoux haut de gamme* ». Les recettes ainsi versées au profit de S. étaient partant à considérer comme constituant « *une distribution cachée de bénéfice en faveur de l'associé S. [de X.]* », en ce qu'elle constituait l'attribution d'un avantage financier à l'associé de X.. Le réviseur a partant requalifié, pour les exercices 1997 à 2004, tous les versements en numéraire effectués par la société de Hong Kong à S. comme constituant des recettes non déclarées dans le chef de X.. Par ailleurs, le bilan fiscal a été redressé dans la mesure où les intérêts débiteurs de 2003 d'un montant de 62.319,70 € n'étaient pas dus à S., de sorte que cette charge a été annulée.

Enfin, le réviseur estimait que les distributions cachées de bénéfice constatées par lui devaient être soumises à la retenue à la source sur le revenu de capitaux conformément à l'article 146 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », le taux applicable s'élevant à 25 % et à partir de l'année 2002 à 20% du montant brut.

Par lettre de son mandataire du 25 avril 2006, X. fit prendre position par rapport au contenu du rapport de révision. A part le fait qu'elle estime que le compte caisse serait convenablement tenu et qu'il ferait ressortir le détail de tous les mouvements mensuels, X. soutient que l'argent provenant de la société de Hong Kong en faveur de S. constituerait bien des avances à son associé unique qui lui auraient par la suite été versées en tant « *qu'avance de fonds octroyée en qualité d'actionnaire pour la financer* ». Ces montants ne pourraient partant être considérés comme constituant des recettes dans son chef. A cet égard, elle se réfère à des contrats de prêts qui auraient été conclus entre S. et elle-même. X. conteste encore toute irrégularité quant à l'établissement des inventaires de son stock, et quant aux distributions cachées, X. soutient que son associé unique, à savoir S., n'aurait perçu aucun avantage direct ni indirect mais que le réviseur aurait simplement émis des suppositions à cet égard, non établies en fait. Elle conteste toute irrégularité de sa comptabilité et estime que les versements effectués par son associé unique à son profit pourraient tout au plus être considérés comme constituant des apports cachés au sens de l'article 164 (3) LIR. Par télécopie du 26 avril 2006, le réviseur fit parvenir à X. un courrier, considéré par lui comme constituant l'« *ultime moyen pouvant éclairer les zones d'ombre existant dans le domaine des versements en numéraire provenant de Hong Kong* », en la priant de lui faire parvenir « *une attestation signée par les représentants légaux de M. de Hong Kong, certifiant l'origine de l'argent liquide et surtout le motif pour lequel les versements ont été faits en faveur de (...) S.* », en veillant à ce que ladite attestation confirme « *que les versements ont été faits effectivement sous forme de billets de banque* ».

Dans son courrier du 11 août 2006 adressé à X., le préposé du bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le préposé du bureau d'imposition », n'accepta pas les explications fournies par le mandataire de X. ainsi que les pièces supplémentaires versées par elle comme étant

suffisamment pertinentes et concluantes pour contredire les conclusions figurant dans le rapport de révision.

En date du 3 novembre 2006, le bureau d'imposition Sociétés 4 de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de X. les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1997 à 2004, les bulletins d'imposition de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier des années 1998 à 2005, les bulletins de la retenue d'impôt sur le revenu de capitaux des années 1997 à 2004, ainsi que les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier des années 1998 à 2002, étant entendu que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1997, 1998 et 1999, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 1997, 1998 et 1999, les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier des années 1998, 1999 et 2000 et les bulletins de l'impôt sur la fortune des 1^{er} janvier 1998 et 1^{er} janvier 1999 constituent des bulletins rectificatifs en application du paragraphe 222, 1, numéros 1 + 2 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO ».

Les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1997 à 1999 contiennent comme commentaire, concernant le détail de l'imposition, le texte suivant : « *distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux (...). L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants (...): rectification sur base du rapport du service de révision du 14.03.06. Le courrier du 23 octobre 2006 de Me Moyse ne contient pas d'éléments qui permettraient au bureau d'imposition de revenir sur le projet d'imposition notifié en date du 17.03.2006. Prescription décennale applicable à l'exercice 1997/1998/1999 (article 10 de la loi du 27 novembre 1933 ayant trait au recouvrement des impôts)* ». Les mêmes remarques figurent sur les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2000 à 2004, à l'exception de celle ayant trait à la prescription décennale.

Les bulletins de l'impôt commercial communal des années 1997 à 1999 comportent comme remarque le texte suivant : « *Rectification sur base du rapport du service de révision du 14.03.2006. Le courrier du 23 octobre 2006 de Me Moyse ne contient pas d'éléments qui permettraient au bureau d'imposition de revenir sur le projet d'imposition notifié en date du 17.03.2006. Prescription décennale applicable à l'exercice 1997/1998/1999 (article 10 de la loi du 27 novembre 1933 ayant trait au recouvrement des impôts)* ». En ce qui concerne les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2000 à 2004, la même remarque est formulée à la fin desdits bulletins à l'exception de celle ayant trait à la prescription décennale.

Les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier des années 1998 à 2000 comportent comme remarque : « *Rectification tenant compte de la charge fiscale supplémentaire résultant de la vérification fiscale* ». Les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier des années 2001 à 2005 comportent comme remarque : « *La fortune d'exploitation tient compte de la charge fiscale supplémentaire résultant de la vérification fiscale* ».

Les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 1997 à 1999 comportent comme motifs et remarques : « *Imposition sur base du rapport du service de révision du 14.03.2006. Le courrier du 23 octobre 2006 de Me Moyse ne contient pas d'éléments qui permettraient au bureau d'imposition de revenir sur le projet d'imposition notifié en date du 17.03.2006. Prescription décennale applicable à l'exercice 1997/1998/1999 (article 10 de la loi du 27 novembre 1933 ayant trait au recouvrement des impôts)* ». Les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2000 à 2004 comportent les mêmes remarques à l'exception de celle ayant trait à la prescription décennale.

Par courrier du 4 janvier 2007, X. fit parvenir au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation introduite contre tous les bulletins préqualifiés émis en date du 3 novembre 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 4, ainsi que contre le bulletin de fixation des avances trimestrielles concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal ainsi que contre le décompte général établi à la suite desdits bulletins d'impôt.

Par décision du 5 juillet 2007, le directeur déclara ladite réclamation irrecevable dans la mesure où elle est dirigée contre le décompte du receveur des contributions et la rejeta pour le surplus, pour les motifs y indiqués de la manière suivante :

« Considérant que la réclamante a introduit par une requête unique plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables ;

Considérant qu'il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires en vertu de son pouvoir discrétionnaire, si elles lui paraissent suffisamment connexes et sans entrave aux exigences d'une procédure ordonnée ;

qu'il échet en l'espèce, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de joindre les réclamations pour y statuer en une seule et même décision ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition, d'une part, d'une violation des §§ 205, alinéa 3 et 178bis AO ;

d'autre part, du fait de ne pas avoir respecté la prescription, à savoir pour les années 1997, 1998 et 1999, ainsi que du fait d'avoir procédé à des majorations des bénéfices déclarés par une fausse application de l'article 164, alinéa 3 L.I.R. ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant, à titre liminaire, que la réclamante a été avisée en février 2005 qu'elle serait soumise à un contrôle par le service de révision de l'administration des contributions directes portant sur les années d'imposition de 1999 à 2004 inclus ;

I.

Considérant que la réclamante ne soulève une violation du § 205, alinéa 3 AO que pour autant que les années 1997 et 1998 ont été rectifiées, alors qu'elles n'auraient a priori pas été avisées pour le contrôle prédit ;

Considérant en ce qui concerne la question connexe de la prescription que c'est à tort que la réclamante se prévaut d'une prescription quinquennale pour les années 1997, 1998 et 1999 ;

Considérant qu'en vertu de l'article 10, alinéa 1^{er} de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes (et al.), telle que modifiée, la créance du Trésor se prescrit par cinq ans, toutefois en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans ;

qu'il est constant que cette prescription, donc de dix ans, devient applicable en tous les cas où le § 222, alinéa 1^{er}, no 1 AO sort ses effets ;

Considérant que la révision de la comptabilité de la réclamante a fait ressortir les faits nouveaux induisant la rectification des bulletins originaux de 1997 à 1999, précisément sur la base du § 222 AO (« wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist ») ;

Considérant à titre de rappel que par application de l'article 10 de la loi citée du 27 novembre 1933, le délai de prescription validé par le § 222 AO est celui de dix ans ;

qu'en l'année 2006, la prescription en tant que décennale n'était pas encourue pour l'année d'imposition de 1997, ni partant pour les années 1998 et 1999 ;

Considérant qu'une procédure de contrôle dûment avisée par le service de révision des contributions se fonde de plein droit sur le § 162 AO et ne nécessite aucun autre préavis, de sorte que le § 205 AO y reste étranger et non applicable ;

Considérant qu'en fonction des nouveaux faits découverts lors du contrôle fiscal, la réclamante a été avisée le 25 janvier 2006 de l'extension du contrôle aux années, donc non prescrites, de 1997 et 1998 ;

que cette communication n'est pas non plus assujettie au régime procédural du § 205, alinéa 3 AO, car les éléments constatés au cours de la procédure de vérification, pour constituer des faits nouveaux, déclenchent l'émission des bulletins rectificatifs (jurisprudence constante, v. déjà : Conseil d'Etat, 23 déc. 1964, no 5684 du rôle) ;

Considérant que l'imposition est une décision d'autorité qui se passe de l'accord du contribuable ;

que le § 205, alinéa 3 AO ne soumet ni une proposition d'imposition ni sollicite un accord du contribuable ;

que d'ailleurs le § 205 AO n'introduit nul forum de discussions interminables ;

Considérant que les prescriptions du § 205 AO se trouvent respectées en l'espèce par l'envoi du rapport de révision et du projet d'imposition en date du 17 mars 2006 ;

que les explications détaillées fournies ultérieurement par le contribuable ne lient pas le bureau d'imposition qui n'a qu'à les apprécier, ce qui fut amplement fait en l'occurrence, avant que les impositions ne soient arrêtées et notifiées en date du 17 novembre 2006 ;

II.

Considérant qu'une violation telle qu'alléguée du § 178bis AO s'avère impossible ;

Considérant qu'en vertu des lois et règlements régissant le secteur financier, dont surtout le secret bancaire strict, y compris les règlements bancaires internes, il est de toute évidence exclu qu'un employé de banque ne communique quelque donnée que ce soit à quiconque requérant sans droit, à moins que le titulaire du compte ne l'autorise expressément ;

Considérant que le fonctionnaire assermenté, réviseur des contributions saisi du contrôle, confirme que le gérant-associé de la réclamante lui a indiqué le nom d'un employé de banque (« son banquier ») qui confirmerait les assertions controversées, notamment concernant des transferts de fonds hors normes en numéraire, contraires à toute pratique usuelle voire aux lois ;

Considérant que si la confirmation a bien eu lieu que des millions ont été versés en numéraire, elle n'a donc pu se faire que justement en accord avec le gérant de la société réclamante, qui devait indiquer d'abord l'institut bancaire, mais encore à qui s'adresser entre les quelque mille employés de la banque concernée, et devait par la suite mais sans faute autoriser au préalable l'employé impliqué à renseigner ;

III.

Considérant, à titre principal, que la révision des comptes de la réclamante dans le cadre du contrôle fiscal a fait émerger des doutes substantiels quant à la régularité des écritures comptables, ce que d'ailleurs les arguments ex post de la réclamante n'ont fait qu'étayer ;

Considérant que les recettes déclarées de la réclamante représentent des montants incongrus pour une bijouterie de luxe achalandée au centre-ville de Luxembourg ;

Considérant que la véritable majeure partie des deniers disponibles de la réclamante sont entrés par le moyen d'une vingtaine d'emprunts hors pair concédés par une société holding 29, actionnaire de la réclamante, et assurant ainsi un cash flow d'entrée en les années respectives pour des montants de :

- 500.000 francs en 1997, année de la constitution,*
- 6.837.859 francs en 1998,*
- 4.850.000 francs en 1999,*
- 16.400.000 francs en 2000,*
- 7.900.000 en 2001, ainsi que*
- 234.200 € en 2002,*
- 128.000 € en 2003 et*
- 280.000 € en 2004,*
- avec un solde dû au 1^{er} janvier 2005 de 1 559.105 € ;*

Considérant qu'aucun plan de remboursement ni garantie de la dette n'ont été instaurés, contrairement aux relations commerciales de bon aloi ;

Considérant que l'origine des fonds détenus par la société holding pour être mis à disposition de la réclamante trouve l'explication par le gérant, donc au courant, de celle-ci en des versements en provenance d'une tierce firme de Hong Kong, ce qui plus est des versements intégralement transmis en espèces, soit par coffrets transitant par avion, sans que la banque luxembourgeoise ne songe à soulever la moindre question en vertu des lois anti-blanchiment ;

que d'ailleurs aucun document de transport n'a été versé ;

Considérant que l'analyse de cette pratique à tout le moins insolite dans les milieux commerciaux à l'âge de l'électronique bancaire, fait ressortir plusieurs éléments indiquant la nature réelle des actes décrits ;

Considérant que l'acceptation sans contredit de tels montants importants en argent liquide par une banque soumise aux lois européennes et luxembourgeoises en la matière n'est acquise que si la provenance des fonds est établie à suffisance ;

que tel est le cas des recettes de la réclamante en dépôt préliminaire en une autre banque de la place ou étrangère, qui les affranchit comme payés par les clients de la bijouterie ;

Considérant que la simplicité du montage est transparente pour un flux des recettes n'entrant près de la réclamante que par le transit d'une holding qui, inhabile à encaisser les résultats d'une activité commerciale, les fait déclarer comme apportées par le biais d'une firme siégeant à Hong Kong ;

Considérant que le coursier de Hong Kong ne verse que des sommes en francs ou euros pour des montants en chiffres arrondis, alors que les deux monnaies n'y ont pas cours et que d'une conversion résulteraient des décimales ;

que l'argent censé provenir de Hong Kong saurait se prélever sans problème n'importe où au Luxembourg et en Europe, étant donné que le gérant affirme se déplacer à Monaco (assistance à des réceptions mondaines) et ailleurs ;

Considérant qu'au vœu du § 5 de la loi d'adaptation fiscale des actes simulés ou destinés à contourner les dispositions fiscales restent sans incidence sur l'imposition ;

Considérant que le gérant de la réclamante a déclaré expressis verbis au réviseur des contributions que la fiduciaire lui avait conseillé de créer une société holding 29 aux fins de ne rien avoir à payer ;

Considérant que, si les détenteurs des parts de la holding 29, actionnaire et prêteuse de la réclamante, se perdent bien dans la nébuleuse des sociétés panaméennes, plus d'un lien ramène aux tenants et aboutissants de l'affaire au Luxembourg ;

qu'ainsi le nom de la holding se compose, non par hasard, des initiales des prénoms de la fille du gérant de la réclamante et des siennes ;

qu'également les agents comptables, en tant que rémunérés par la réclamante, se retrouvent fidèlement aux postes d'administrateurs de la dite société holding, lors même que la fiduciaire fut cédée à [des] tiers, nouveaux rémunérés et successeurs immédiats aux dits postes d'administrateurs ;

que d'ailleurs les administrateurs, en tant qu'ex-comptables sont relevés par un scénario identique et substitués par les comptables nouveaux auprès d'une seconde société holding 29 en superstructure d'actionnaire de celle détentrice des parts en la réclamante ;

Considérant en outre que 17 jours après l'annonce du contrôle fiscal la plus grande partie du stock de la bijouterie est précipitamment vendue, ou prétendue telle, directement à la société impliquée domiciliée à Hong Kong, sans passer par la structure en toutes autres opérations intermédiaire de la holding actionnaire de la réclamante ;

que toutefois la société chinoise n'avait aucun droit de créance envers la réclamante, acté par bilans, et pourtant n'a pas payé les marchandises ;

Considérant que la réclamante prétend à vouloir prouver la réalité de cette vente portant sur un montant de 1.030.310,35 € par affichage d'un document de transport d'une entreprise de transports internationaux ;

Considérant à ce titre que c'est au contraire la réclamante qui fournit la preuve de la simulation de l'opération, car la mallette allant à Hong Kong n'a absolument pas pu contenir ni par son volume ni par son poids déclaré près du transporteur 2.119 bijoux tant spacieux que lourds ;

qu'il est certain que l'exportation extracommunautaire n'a été déclarée en aucune douane, faisant fi, encore, des lois et règlements nationaux et européens, contrairement à toute pratique commerciale, perdant de par là-même le bénéfice de toute assurance, ce qui prouve le caractère allégué de cette opération de vente ;

que cette simulation de vente avait évidemment pour but d'occulter les recettes provenant des ventes réelles, sorties de stock, mais non comptabilisées comme recettes ni a fortiori documentées par l'inventaire ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la réclamante est effectivement la bénéficiaire économique des fonds allégués en provenance de Hong Kong au transit par la holding 29, qui les rétrocède à la réclamante par une simulation d'emprunt ;

Considérant à titre accessoire que les intérêts cumulés ont été gracieusement déchargés en 2004 ;

que c'est à raison que le bureau d'imposition a imposé la plus-value comptable résultant de l'écriture ;

Considérant en résumé que la comptabilité de la réclamante est prouvée non probante au fond ;

qu'il est manifeste que la tentative de régulariser les stocks inexacts par ladite vente prétendue constitue un acte de simulation, cherchant à contrecarrer d'avance les conclusions inévitablement défavorables du contrôle fiscal à intervenir ;

que les arguments bien ultérieurs au contrôle voire à l'imposition de la réclamante tendent à une sinon plusieurs rectifications, d'ailleurs prohibées, des bilans originaires, substituant même une variante à une autre au fil des discussions ;

Considérant à titre subsidiaire que la question du doute substantiel que vraiment des fonds aussi importants puissent être versés continuellement en espèces à une banque de la place, fut levée par le gérant de la réclamante, en indiquant et en autorisant l'employé de la banque, capable de confirmer l'existence des transactions ;

qu'il échet d'en conclure que le gérant de la réclamante supervise bien la structure mise en place, y compris la société holding 29 actionnaire de la réclamante ;

que sans cela il n'aurait ni pu connaître l'existence de la firme chinoise, ni pu être au courant de versements à la holding 29 depuis Hong Kong, soient-ils en espèces, ni finalement pu instruire et autoriser l'employé de banque de confirmer ses dires ;

Considérant d'ailleurs que les extraits bancaires présentés n'ont guère qu'une force probante très relative, car les soldes de début et de clôture desdits extraits sont à dessein rendus illisibles ;

Considérant qu'aux termes du § 6 de la loi d'adaptation fiscale l'imposition s'établit selon les réalités économiques ;

Considérant en conséquence que la mise à la disposition de l'actionnaire des recettes de la réclamante en contrepartie d'une simulation d'emprunt revêt pleinement les caractéristiques d'une distribution cachée de bénéfice au sens de l'article 164, alinéa 3 L.I.R. ;

IV.

Considérant à titre superfétatoire que l'argument de la réclamante que les stocks ne seraient pas visés par les prescriptions sur la comptabilité régulière porte totalement à faux, vu que la variation des stocks de début et de fin d'exercice se répercute directement par le compte Profits et Pertes ,

qu'un inventaire faux et partant stock inexact a pour conséquence immédiate l'inexactitude du résultat, voire de deux résultats subséquents en fonction du principe de la continuité des bilans ;

qu'il échet de refuser, en vertu de l'art. 41, alinéa 3 L.I.R. les tentatives de la réclamante, après les contrôle fiscal et l'imposition, de dévaluer ses stocks par tous les moyens, ce qui équivaldrait à une rectification des bilans ;

Considérant d'ailleurs que les techniques mises en oeuvre par un expert engagé aux frais de la réclamante sont du domaine virtuel et sans relation aux faits de la cause, puisque d'autres marges que celles déclarées sont librement instaurées, pour en recalculer des achats et ventes seulement théoriques, afin de conclure à un stock de convenance, sans égard à ce que le compte stock se solde par chiffre négatif, ce qui dénoncerait, par l'impossibilité, l'irrégularité de toute la comptabilité ;

qu'il n'en résulterait finalement qu'à nouveau une rectification, prohibée, des bilans de la réclamante ;

V.

Considérant en ce qui concerne la réclamation contre la fixation des avances trimestrielles, que la présente décision directoriale établit le bien-fondé de la fixation par la confirmation des bénéfices imposés ;

VI.

Considérant que la loi n'admet de réclamation que contre les bulletins visés aux §§ 228 et 235 AO ;

Considérant qu'un décompte du receveur des contributions n'est même pas une décision, mais a seulement valeur de renseignement et n'est donc susceptible d'aucun recours ;

qu'il se borne à indiquer ce qui reste à payer, d'après les livres du receveur, compte tenu des avances, acomptes et autres causes d'extinction de sorte qu'il n'engendre aucune obligation nouvelle à charge du destinataire ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ; ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 octobre 2007, X. a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 5 juillet 2007.

Malgré le fait que ledit recours a été notifié par la voie du greffe au délégué du gouvernement en date du 4 octobre 2007, l'Etat n'a pas pris position dans le cadre de la présente instance par le dépôt d'un mémoire en réponse.

Nonobstant la non-comparution de l'Etat au présent litige, le tribunal statue néanmoins à l'égard de toutes les parties, y compris l'Etat, conformément à l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Bien que la demanderesse ne se trouve pas confrontée à un contradicteur, il n'en reste pas moins que le tribunal doit examiner la recevabilité du recours ainsi que les mérites des différents moyens soulevés, cet examen comportant, entre autre, le cas échéant, un contrôle de l'applicabilité des dispositions légales invoquées par la demanderesse aux données factuelles apparentes de l'espèce, c'est-à-dire que le tribunal doit qualifier la situation de fait telle qu'elle apparaît à travers les informations qui lui ont été soumises par rapport à la règle légale applicable¹.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une

¹ cf. trib. adm. 2 mai 2002, n° 13912 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n° 620

réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Le recours en annulation introduit à titre subsidiaire est partant à déclarer irrecevable.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

En premier lieu, la demanderesse invoque à l'appui de son recours que la décision critiquée du directeur du 5 juillet 2007 devrait être annulée du fait de ne pas avoir été signée d'une manière à en identifier le signataire, alors même que le nom de Guy Heintz, en sa qualité de directeur des Contributions, figure à la fin de la décision ainsi critiquée. La demanderesse fait en effet valoir qu'au-dessus du nom de Guy Heintz figureraient « *deux traits illisibles* » qui ne ressembleraient « *absolument pas à un G (prénom) et à un H (nom)* ». Elle estime partant qu'elle n'aurait pas été en mesure d'identifier la qualité du signataire, de sorte que cette « *irrégularité substantielle* » devrait entraîner l'annulation de la décision du directeur.

S'il est vrai qu'un acte administratif doit être signé par son auteur ou par celui qui a valablement reçu une délégation de signature et que cette obligation constitue une formalité substantielle, il n'en demeure pas moins qu'il n'existe aucune disposition légale ou réglementaire qui détermine la forme et le contenu d'une signature à apposer sur un acte administratif. Il s'ensuit qu'à partir du moment où un acte administratif comporte une signature manuscrite de son auteur et qu'il n'est pas contesté que cette signature y a été apposée par ce dernier, l'acte administratif est à considérer comme ayant été valablement signé et aucune cause d'annulation de ce chef ne saurait être retenue.

En l'espèce, la demanderesse ne critique pas que Monsieur Guy Heintz ait été le directeur de l'administration des Contributions au moment de la signature de la décision litigieuse en date du 5 juillet 2007, ni que les traits apposés par lui comme constituant sa signature personnelle n'auraient pas été apposés par lui, la seule critique soulevée à propos de ladite signature concernant le fait qu'à partir des traits ainsi apposés, il ne serait pas possible de reconnaître le nom du directeur en sa qualité de signataire dudit acte administratif. Il s'ensuit que dans la mesure où il n'a pas été critiqué que c'est Monsieur Guy Heintz, en sa qualité de directeur, qui a ainsi signé l'acte administratif litigieux, et où il n'existe aucune disposition légale ou réglementaire déterminant la forme que doit prendre une signature, la demanderesse n'a pas pu se méprendre quant à l'identité et à la qualité du signataire de l'acte critiqué par elle d'autant plus que le nom de Monsieur Guy Heintz ainsi que sa qualité de directeur des Contributions figurent sous forme dactylographiée au dessus, respectivement en dessous de la signature critiquée, de sorte qu'aucune lésion de ses droits de la défense n'a pu être constatée par le tribunal, étant constaté par ailleurs qu'il ressort de la requête introductive d'instance que la demanderesse a amplement pu développer ses moyens à l'appui du présent recours.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le moyen afférent est à écarter pour ne pas être fondé.

En deuxième lieu, la demanderesse critique la décision du directeur du 5 juillet 2007, en ce qu'elle n'aurait pas retenu son argumentation tirée de la prescription acquise pour les années 1997, 1998 et 1999, sur base de l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, telle que modifiée en dernier lieu par la loi du 24 décembre 1999.

Conformément à l'article 10, paragraphe (1) de la loi précitée du 27 novembre 1933 *« la créance du Trésor se prescrit par 5 ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de 10 ans »*.

En l'espèce, la demanderesse soutient qu'en ce qui concerne les années d'imposition 1997 et 1998, les bulletins d'imposition afférents auraient été émis en date du 11 novembre 1999, de sorte qu'au moment de l'établissement des bulletins rectificatifs en date du 3 novembre 2006, la prescription de 5 ans aurait été acquise et elle n'aurait pas pu être interrompue postérieurement. Elle fait encore soutenir dans ce contexte que concernant ces années d'imposition, elle aurait soumis à l'administration des Contributions les déclarations d'impôts afférentes, de sorte à avoir ainsi satisfait à ses obligations légales.

En ce qui concerne l'année d'imposition 1999, la demanderesse fait soutenir qu'il n'y aurait eu aucune imposition antérieure au bulletin prétendument rectificatif émis en date du 3 novembre 2006, de sorte qu'il ne saurait y avoir une imposition supplémentaire, après l'écoulement du délai de prescription de 5 ans.

A l'appui de son argumentation, la demanderesse fait soutenir qu'elle n'aurait soumis à l'administration des Contributions directes aucune déclaration incomplète ou inexacte et que ce serait l'administration elle-même qui aurait déclenché le contrôle fiscal, en remettant en question, dans le cadre de celui-ci, les faits qu'elle aurait acceptés auparavant, pour les requalifier en *« distribution cachée de bénéfices »*. Dans la mesure où il s'agirait d'une simple requalification des faits, aucun fait nouveau n'aurait été pris en considération par le directeur. Partant, la demanderesse fait estimer que la prescription de 10 ans, dans la mesure où elle constituerait une règle exceptionnelle, ne saurait jouer pour les années 1997 à 1999.

La demanderesse conteste encore qu'une extension de la mission de révision de ses comptes aux années 1997 et 1998 lui aurait été notifiée en date du 25 janvier 2006.

Le tribunal est tout d'abord amené à constater que les bulletins initiaux d'imposition relatifs aux années 1997 et 1998, auxquels la demanderesse fait référence, n'ont pas été versés en cause. Toutefois, au vu des explications fournies par la demanderesse suivant lesquelles les bulletins d'imposition relatifs aux années 1997 et 1998 auraient été émis en date du 11 novembre 1999, et en l'absence d'un contradicteur

permettant de mettre en doute ces informations, le tribunal est amené à retenir à défaut d'autres éléments apportés en cause, qu'effectivement les bulletins d'impôts relatifs aux années 1997 et 1998 ont initialement été émis le 11 novembre 1999. Quant à l'année d'imposition 1999, et à défaut d'informations et d'éléments complémentaires à ceux soumis par la demanderesse, il échet de constater qu'avant l'émission du bulletin d'imposition rectificatif en date du 3 novembre 2006, aucun bulletin d'imposition initial n'avait été émis par l'administration des Contributions directes quant à cette année d'imposition.

S'il est vrai, comme l'a indiqué la demanderesse dans son recours, qu'initialement la révision de ses livres et documents comptables avait été ordonnée, par le courrier précité du 11 février 2005, pour les années d'imposition 1999 à 2004, il n'en demeure pas moins que le rapport de révision porte sur les exercices 1997 à 2004 inclusivement. Cette extension de la mesure de vérification, peu importe la date à laquelle elle a été décidée, ne saurait toutefois porter à conséquence, étant donné qu'il n'existe aucune disposition légale ou réglementaire qui fait obstacle à ce qu'au cours d'une mission de révision, la période sur laquelle elle a été initialement envisagée soit étendue. L'extension du contrôle aux années 1997 et 1998 ne saurait, en tant que telle, porter préjudice à la demanderesse, ses droits de la défense ayant été sauvegardés du fait qu'elle a pu réagir oralement et par écrit par rapport à un projet du rapport de révision qui lui a été soumis avant la finalisation de celui-ci en date du 14 mars 2006, ainsi que par la réclamation qu'elle a pu introduire contre les bulletins d'imposition afférents et l'introduction du présent recours contentieux.

Il s'ensuit que le simple fait que la mission de révision a été étendue à une période plus longue au cours des travaux effectués par le réviseur ne saurait porter à conséquence quant à la question de la prescription, telle que se dégageant de l'article 10 de la loi précitée du 27 novembre 1933.

Conformément à l'article 10 paragraphe (1) de la loi précitée du 27 novembre 1933, le délai de prescription des créances fiscales est de 10 ans, au lieu des 5 ans correspondant à la prescription de base, au cas où une « *déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse* », a été initialement soumise à l'administration des Contributions directes.

A supposer, comme il a été retenu ci-avant, que les années d'imposition 1997 et 1998 ont fait l'objet de bulletins d'imposition émis en date du 11 novembre 1999, des bulletins rectificatifs ont pu être émis au-delà du délai de prescription de droit commun de 5 ans, au cas où l'administration a valablement pu estimer que les déclarations soumises par le contribuable au sujet desdites années d'imposition étaient soit incomplètes, soit inexactes.

En l'espèce, il ressort du rapport de révision que pour les deux années en question, la demanderesse avait omis de déclarer des recettes qui ont par la suite été considérées comme constituant des distributions cachées de bénéfices suivant le contenu du rapport de révision. Ainsi, il ressort dudit rapport, que pour les années en question, des montants respectifs de 1.250.000.- LUF et 6.837.859.- LUF étaient à rajouter aux recettes de la

demanderesse. Il suit de ces constatations que les déclarations initialement soumises par la demanderesse étaient à la fois incomplètes et inexactes, dans la mesure où il y avait lieu de procéder à un redressement du bénéfice. Partant, pour les deux années d'imposition en question, il y a lieu de faire application de la prescription de 10 ans, telle que fixée par la disposition légale précitée.

Comme les bulletins rectificatifs ont été émis en date du 3 novembre 2006, et comme les bulletins d'imposition initiaux ont été émis en date du 11 novembre 1999, le délai de prescription de 10 ans a été respecté, de sorte que le moyen tiré d'une violation des dispositions légales relatives à la prescription concernant les années 1997 et 1998 est à rejeter comme n'étant pas fondé.

En ce qui concerne l'année d'imposition 1999, la demanderesse soutient que contrairement à ce qui ressort des bulletins d'imposition émis en date du 3 novembre 2006 au sujet de ladite année d'imposition, ces bulletins ne sauraient être considérés comme constituant des bulletins rectificatifs, étant donné qu'antérieurement des bulletins portant sur cette année d'imposition n'avaient pas encore été émis. Il ressort par ailleurs du rapport de révision que la déclaration d'imposition y relative avait été déposée auprès du bureau d'imposition compétent en date du 14 juillet 2000, ce qui n'est pas contesté par la demanderesse. Comme il ressort du rapport de révision qu'au sujet de l'année d'imposition 1999, il y avait lieu de rajouter des recettes non déclarées d'un montant de 5.000.000.- LUF, qualifiées par le réviseur de distribution cachée de bénéfices et qu'il y avait en conséquence lieu de procéder à un redressement du bénéfice par rapport à celui déclaré par la demanderesse dans sa déclaration d'impôt précitée, c'est à nouveau la prescription de 10 ans, telle que prévue par l'article 10 paragraphe (1) de la loi précitée du 27 novembre 1933 qui est d'application, dans la mesure où, tel que cela ressort dudit rapport de révision, la demanderesse avait soumis au bureau d'imposition compétent une déclaration à la fois incomplète et inexacte au sujet de ladite année d'imposition. Partant, le reproche tiré de l'acquisition de la prescription de 5 ans est à rejeter, étant donné que c'est la prescription de 10 ans qui est applicable en l'espèce.

Il échet encore de constater que le simple fait que les bulletins critiqués portant sur l'année d'imposition 1999 soient erronément qualifiés de bulletins rectificatifs, alors que des bulletins n'avaient pas été émis antérieurement par rapport à cette année d'imposition ne saurait porter conséquence, aucun préjudice du fait de cette erreur matérielle ne pouvant d'ailleurs avoir été subi par la demanderesse.

Il suit de l'ensemble des développements qui précèdent que le moyen tiré du non-respect des délais de prescription est à rejeter pour ne pas être fondé.

En troisième lieu, la demanderesse reproche au directeur de ne pas avoir retenu son argumentation développée dans le cadre de la réclamation lui soumise, en ce qu'il a décidé que le paragraphe 205 AO ne serait pas d'application au cas où une procédure de révision a été initiée conformément au paragraphe 162 AO. La demanderesse estime au contraire que le paragraphe 205 AO devrait être observé « *en toutes circonstances* » et même au cas où il est fait application du paragraphe 162 AO. Elle estime que dans la mesure où ledit

paragraphe 205 AO n'aurait pas été respecté en l'espèce, il y aurait lieu de retenir une irrégularité de procédure, ayant porté atteinte à ses droits de la défense, de sorte que les bulletins actuellement sous analyse devraient encourir l'annulation.

Le paragraphe 205 alinéa (3) AO dispose que « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il envisage de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

La notion de « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable doit être interprétée de façon objective en ce sens qu'elle englobe toutes les hypothèses dans lesquelles le bureau d'imposition envisage de retenir un élément de droit ou de fait de nature à influencer sur la décision d'imposition et qui s'écarte de la situation telle que déclarée par le contribuable, pourvu que cet élément soit de nature à affecter le principe d'imposabilité ou la cote d'impôt tels qu'envisagés par le paragraphe 232 (1) AO. Elle ne vise par contre pas les erreurs purement matérielles, notamment de calcul, dans les déclarations du contribuable².

Il est constant en cause que les redressements - affectant la cote d'impôt - , auxquels le bureau d'imposition a procédé, suite au contrôle sur place, revêtent un caractère substantiel (« *wesentliche Abweichung* »).

Le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable. Dans la mesure où la violation de ce droit est invoquée et prouvée devant le tribunal dans le cadre d'un recours ayant pour objet une cote d'impôt ou le principe d'imposabilité, elle entraîne l'annulation des bulletins d'impôt émis au terme de la procédure ainsi viciée³.

Le paragraphe 205 alinéa (3) AO n'exige pas que la communication au contribuable se fasse dans une forme déterminée. S'il est vrai que la forme écrite est préférable, notamment au regard des exigences ultérieures de preuve, il n'en reste pas moins qu'il ne s'agit pas de la forme exclusive requise par le législateur.

² cf. trib. adm. 7 janvier 1998, n° 10112 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, X. Procédure administrative, n° 371 et autres références y citées

³ trib. adm. 7 janvier 1998, n° 10112 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, X. Procédure administrative, n° 359 et autres références y citées

En l'espèce, le droit du contribuable d'être informé sur les divergences substantielles avant la prise d'un bulletin d'impôt s'insère dans le cadre plus particulier d'un contrôle sur place prévu par le paragraphe 162 alinéa (9) AO. Dans ce contexte, et sur base de ce qui précède, le contribuable est en droit de recevoir communication du résultat du contrôle sur place et des points sur lesquels le bureau d'imposition entend s'écarter de sa déclaration d'impôt en raison des constatations et conclusions tirées dudit contrôle.

En l'absence d'une exigence de forme inscrite dans l'AO, voire dans l'ordonnance du 9 novembre 1925 sur l'exécution des contrôles sur place, il y a lieu d'admettre que l'information du contribuable, conformément au paragraphe 205 alinéa (3) AO peut prendre la forme d'un entretien avec celui-ci suite au contrôle, mais que le contenu essentiel d'un tel entretien doit être établi à suffisance de droit, étant entendu qu'au cours de cet entretien le contribuable doit obtenir une communication effective du résultat du contrôle et des conséquences qui s'en dégagent et qu'il doit être en mesure d'y prendre position dans un délai raisonnable⁴.

En l'espèce, il ressort du dossier fiscal et des informations qui sont à la disposition du tribunal que le préposé du service de révision informa X., par courrier du 11 février 2005, que le préposé du bureau d'imposition avait chargé ledit service de révision « *de procéder, en vertu des §§ 162 (9) et 193 de la loi générale des impôts, à une vérification des livres et documents comptables ainsi que des bénéfices et fortunes d'exploitation pour les années d'imposition 1999 à 2004* ». Le fait qu'au cours de la procédure de révision en question les opérations afférentes ont également porté sur les années 1997 et 1998 n'est pas de nature à porter à conséquence, étant donné, d'une part, qu'il n'existe aucune disposition légale ou réglementaire obligeant l'administration des Contributions à prévenir expressément par écrit, et à l'avance, le contribuable au sujet des années d'imposition qui font l'objet du contrôle ainsi ordonné et, d'autre part, qu'il ressort des pièces et éléments du dossier, qu'au cours de la révision des documents comptables de X., ayant nécessairement dû avoir lieu non seulement dans les bureaux de X. eux-mêmes, mais également auprès de son comptable, X. ainsi que son comptable ont été tenus au courant de l'évolution des vérifications ainsi accomplies par le réviseur. Ainsi, s'il est vrai qu'il ne ressort pas du dossier tel que versé au tribunal que X. aurait été informée en date du 25 janvier 2006 par l'administration des Contributions directes du fait que le contrôle sera étendu également aux années 1997 et 1998, il n'en demeure pas moins qu'il ressort de l'ensemble des éléments qui précèdent que, d'une part, cette extension du contrôle ne s'est pas faite en violation des dispositions légales et réglementaires et, d'autre part, aucune violation des droits de la défense du contribuable ne saurait en être la conséquence, étant donné par ailleurs qu'avant la finalisation du rapport de révision, une réunion a eu lieu dans les bureaux de l'administration des Contributions, en date du 26 janvier 2006, à laquelle a également assisté le mandataire de X., lors de laquelle le contenu du rapport de révision a nécessairement dû avoir été discuté et une copie du projet de rapport remis à X., puisque par la suite une prise de position très détaillée a été envoyée au service de révision de l'administration des Contributions directes, par courrier du mandataire de X. du 10 février 2006, et ceci toujours avant la finalisation du rapport en date du 14 mars 2006. Il suit partant de ces derniers éléments que par cette prise de position du 10 février 2006, X. a pu

⁴ cf. trib. adm. 8 avril 1999, n°s 10545 et 19940 du rôle

prendre position par rapport à l'intégralité des éléments se trouvant dans le projet du rapport de révision et également par rapport aux éléments y figurant par rapport aux années 1997 et 1998, sans qu'il ne ressorte dudit courrier que le fait pour le réviseur d'avoir également analysé les documents comptables ayant trait aux années d'imposition 1997 et 1998 semble avoir posé un problème pour le contribuable à l'époque. D'ailleurs, il s'y ajoute qu'à la suite de cette première prise de position écrite concernant le projet de rapport, une nouvelle prise de position a été envoyée par le mandataire de X. en date du 25 avril 2006 au préposé du bureau d'imposition dans laquelle X. a, à nouveau, pris position de manière circonstanciée et détaillée sur le rapport de révision final. Le courrier précité du 10 février 2006 a d'ailleurs été pris en considération par le rédacteur du rapport de révision, sans qu'il n'ait toutefois eu pour conséquence une quelconque modification du texte de la proposition de rapport, le réviseur retenant que « *les éléments et propositions contenues dans la lettre du 10 février 2006 (...) ne permettent pas au réviseur de revenir sur sa position et d'apprécier différemment la situation fiscale de la société X.* ». Dans cette prise de position également, X. n'a formulé aucune remarque quant au fait que la mission de révision a également porté sur les années d'imposition 1997 et 1998.

Il s'y ajoute qu'en date du même 25 avril 2006, une entrevue a eu lieu entre le gérant de X. et son mandataire ainsi que le réviseur et le préposé du bureau d'imposition. En outre, à la suite du dépôt auprès du bureau d'imposition Sociétés 4 de nouvelles pièces, telles que requises par le préposé dudit bureau, ce dernier a encore fait parvenir une prise de position détaillée à X., en date du 11 août 2006, pour tenter d'expliquer les raisons pour lesquelles ces pièces ainsi que les explications se trouvant à la base de celles-ci ne peuvent être acceptées par le bureau, ainsi que les raisons pour lesquelles les impositions « *qui seront émises sous peu* », se fondaient sur les constatations du rapport de révision.

A la suite de la dernière prise de position écrite de X. du 25 avril 2006 sur le rapport de révision, les bulletins litigieux n'ont été émis qu'en date du 3 novembre 2006. Ainsi, non seulement à la suite de la finalisation du rapport de révision, X. a pu faire part, de manière détaillée et circonstanciée, de ses commentaires, par le courrier précité du 25 avril 2006, mais en outre X. a encore disposé d'un délai plus que raisonnable pour compléter ladite prise de position au cas où elle l'aurait estimé nécessaire, ce qui ne semble pas avoir été le cas. Ainsi, d'après les pièces et éléments du dossier se trouvant à la disposition du tribunal, X. ne semble plus avoir réagi par rapport au courrier précité du préposé du bureau d'imposition du 11 août 2006.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que dans la mesure où le paragraphe 205 alinéa (3) AO ne détermine aucune forme spéciale à observer quant à la communication au contribuable des éléments au sujet desquels le bureau d'imposition envisage de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, où une information orale et écrite a été transmise à X. par l'administration des Contributions quant au résultat auquel elle a abouti au cours de sa mission de contrôle, ayant donné lieu au rapport de révision et où X. a pu prendre position, à deux reprises, de manière très détaillée et circonstanciée, quant aux données contenues dans ledit projet de rapport voire dans le rapport, la formalité prévue par le paragraphe 205 alinéa (3) AO a été respectée et aucun reproche ne saurait être retenu dans ce contexte à l'égard de l'administration des Contributions. Le moyen afférent

est partant à rejeter pour ne pas être fondé, étant entendu que le simple fait pour le bureau d'imposition de ne pas avoir modifié sa position sur base des commentaires lui soumis par le mandataire de X. n'est pas de nature à faire ressortir une violation du paragraphe 205 alinéa (3) AO.

Il ressort encore des développements qui précèdent que le reproche tiré par X. du fait qu'elle n'aurait pas été avertie de l'extension du contrôle aux années d'imposition 1997 et 1998, sans toutefois indiquer une base légale à l'appui de ce moyen, en indiquant la disposition légale ou réglementaire qui aurait le cas échéant été violée, est également à rejeter pour ne pas être fondé, puisqu'il a été retenu ci-avant, d'une part, qu'il n'existe aucune disposition légale ou réglementaire suivant laquelle un contribuable doit être averti préalablement et par écrit quant aux périodes sur lesquelles porte le contrôle de ses documents comptables et, d'autre part, qu'au plus tard lors de la réunion du 25 janvier 2006, X. a pu prendre connaissance de ce que les années d'imposition 1997 et 1998 ont également fait l'objet du contrôle de révision, en ce qu'elle s'est vu remettre à cette date un projet du rapport de révision au sujet duquel elle a pu faire ses commentaires dans son courrier détaillé et circonstancié du 10 février 2006.

En quatrième lieu, X. conclut à la nullité des bulletins d'imposition en raison d'une violation du principe de confiance légitime et d'une « *violation des règles de procédure fiscale* », en ce que le fonctionnaire chargé du contrôle de révision aurait pris contact avec la banque de X. pour avoir des renseignements sur sa situation financière. Elle fait soutenir qu'en l'espèce, le paragraphe 178bis AO aurait été violé. La demanderesse conclut encore dans ce contexte à une violation de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 24 mars 1989 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales, suivant lequel « *les administrations fiscales ne sont pas autorisées à exiger des établissements financiers des renseignements individuels sur leurs clients, (...)* ».

Le paragraphe 178bis AO, tel qu'inséré dans l'AO par l'article 4 du règlement grand-ducal précité du 24 mars 1989, prévoit qu'« *aucun renseignement aux fins de l'imposition du contribuable ne peut être demandé : 1) aux établissements de crédit ; (...)* ».

S'il est vrai qu'il ressort des deux dispositions réglementaires précitées que l'administration des Contributions ne saurait, de sa propre initiative, contacter un établissement financier afin d'obtenir des renseignements sur la situation financière d'un de leurs clients, il n'en demeure pas moins que ces dispositions réglementaires, d'une part, ne règlent pas le cas dans lequel le contribuable a expressément autorisé un membre de l'administration fiscale à contacter son banquier afin de lui communiquer des renseignements quant à sa situation auprès dudit établissement de crédit, de sorte à ce que ces dispositions réglementaires n'interdisent pas, au vu d'un tel accord exprès, le contact entre l'administration fiscale et un établissement de crédit et, d'autre part, ne prévoient aucune conséquence quant à la régularité, la légalité ou le bien-fondé d'un bulletin d'impôt émis sur base d'informations financières obtenues en violation de l'interdiction ainsi édictée. Il s'ensuit qu'en tout état de cause, et même à supposer que les renseignements

financiers obtenus illégalement auprès d'un établissement de crédit auraient servi par la suite à l'établissement d'un bulletin d'imposition, ce dernier ne saurait encourir l'annulation du fait de cette violation desdites dispositions réglementaires, étant donné que cette sanction n'a pas été expressément prévue par lesdites dispositions réglementaires. La violation de ces interdictions ne saurait partant comporter comme sanction que celle prévue pour une violation d'un secret professionnel par le banquier ou au titre de la responsabilité de l'Etat du fait du fonctionnement défectueux de ses services. Ainsi, même à supposer que le réviseur ait illégalement pris contact avec un établissement de crédit, une telle prise de contact ne saurait entraîner l'annulation des bulletins actuellement litigieux.

Au-delà de ces considérations d'ordre général, il échet de se référer à un courrier transmis par le réviseur en date du 26 avril 2006 au gérant de X. par lequel il déclare ne pas avoir violé les dispositions du paragraphe 178bis AO, étant donné que lors d'une entrevue avec ledit gérant, il aurait été personnellement autorisé à contacter un responsable précisément identifié auprès dudit établissement de crédit.

Il échet encore de relever dans ce contexte qu'il ressort d'une déclaration faite par le réviseur que lorsque le gérant de X. avait été interrogé quant aux doutes dudit réviseur quant à l'origine et surtout le mode de versement sous forme de billets de banque à S. qui constitue l'unique associée de X., le gérant aurait répondu en indiquant au réviseur le nom et le prénom de la personne responsable auprès d'un établissement bancaire à laquelle le réviseur pourrait demander des renseignements et que ladite personne aurait refusé de transmettre les renseignements sollicités par le réviseur, de sorte qu'aucune information ni aucun document n'a été fourni par ledit responsable auprès d'un établissement bancaire dans le cadre du contrôle fiscal de X..

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le moyen tiré d'une prétendue violation du paragraphe 178bis AO et de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal précité du 24 mars 1989 est à écarter pour ne pas être fondé, étant entendu qu'il ne ressort d'aucun élément du dossier soumis au tribunal que les bulletins litigieux se fonderaient sur un quelconque élément d'information qui aurait été transmis au bureau d'imposition par un employé de banque, le contraire étant d'ailleurs soutenu par le réviseur qui affirme dans une déclaration soumise au directeur que l'employé de banque contacté par lui aurait fait usage de son droit de refuser la divulgation d'informations, ce qui aurait eu pour conséquence que les bulletins d'imposition ne se sont basés que sur des éléments fournis par X. et son comptable.

En cinquième lieu, la demanderesse soulève une violation « *du droit de se taire* », alors qu'elle aurait été obligée de révéler l'identité du bénéficiaire économique et des actionnaires de S., associée unique de X., ainsi que des renseignements financiers en rapport avec cette société holding.

Le tribunal ne saurait suivre la demanderesse dans cette argumentation, étant donné qu'il ne ressort d'aucune pièce ou élément du dossier que X. ou son gérant voire son comptable auraient procuré au réviseur respectivement au bureau d'imposition des éléments d'information ou des documents contre leur volonté. Il ressort simplement du

dossier soumis au tribunal que tant le réviseur que le bureau d'imposition ont formulé des demandes de renseignements à X., son gérant voire son comptable et que dans ce contexte, différentes pièces et éléments d'informations ont été soumis à l'administration en vue de la préparation des bulletins d'imposition actuellement litigieux. Ce moyen doit partant être écarté pour ne pas être fondé.

En sixième lieu, la demanderesse estime que le principe du contradictoire aurait été violé en l'espèce, dans la mesure où la décision litigieuse du directeur aurait seulement pris en considération les « *éléments négatifs* » et non pas « *les éléments potentiellement positifs* », de sorte qu'une « *procédure accusatoire* » aurait été organisée à son encontre. Elle reproche dans ce contexte au directeur d'avoir entériné le rapport du réviseur, sans se prononcer sur les explications et contestations invoquées par elle.

Ce reproche est également à écarter au vu des commentaires écrits, détaillés et circonstanciés transmis par X. à l'administration des Contributions par courriers des 10 février 2006, 25 avril 2006 et 16 juin 2006, auxquels l'administration des Contributions directes a répondu notamment dans le rapport de révision du 14 mars 2006, dans une télécopie du 26 avril 2006 et un courrier du 11 août 2006. Par ailleurs, à la suite de l'introduction, par courrier du 4 janvier 2007, d'une réclamation contre les bulletins d'imposition litigieux émis en date du 3 novembre 2006, le directeur a pris une décision amplement motivée en date du 5 juillet 2007, dans laquelle il a pris position, en détail, sur les reproches formulés par la demanderesse.

Il suit de l'ensemble de ces éléments que le reproche de la demanderesse suivant lequel seulement des éléments en sa défaveur auraient été pris en considération ne correspond pas à la situation de fait telle que constatée par le tribunal, étant entendu que le simple fait que le directeur voire le bureau d'imposition ou le réviseur n'ont pas fait droit à l'argumentation de la demanderesse ne constitue pas la preuve de l'existence d'une procédure accusatoire qui aurait été menée en violation du principe du contradictoire.

Quant à l'imposition elle-même, la demanderesse conteste, en septième lieu, qu'il y ait eu distribution cachée de bénéfice au sens de l'article 164 (3) LIR et elle conteste également dans ce contexte la version des faits telle que retenue par le directeur, qui, à son avis, ne correspondrait pas à la réalité. Ainsi, elle s'oppose à ce que les versements en espèces de fonds par une société tierce au profit de S. qui est son associée unique et qui, par la suite, lui a prêté les sommes ainsi déposées, soient considérés comme des opérations de simulation. La demanderesse rejette encore dans ce contexte la présentation des faits suggérée par le réviseur, le bureau d'imposition et le directeur, suivant laquelle les fonds déposés auprès de S. proviendraient de sommes payées par les clients de X. auprès d'une autre banque de la place ou étrangère, qui auraient par la suite été versées sur le compte de S. auprès d'un établissement bancaire luxembourgeois. Elle fait au contraire soutenir qu'il ressortirait d'attestations signées par la société M. de Hong Kong que c'est cette société qui serait à l'origine des versements litigieux au profit de S. qui confirmerait à son tour que ces fonds ne proviendraient ni de X. ni du gérant de celle-ci. Elle qualifie par ailleurs de simples spéculations la version des faits retenue par le directeur qui ne se fonderait sur aucune preuve tangible.

La demanderesse conteste encore que la société M. de Hong Kong n'aurait pas eu de droit de créance à son encontre, alors que cette société de Hong Kong aurait versé de l'argent à sa société mère, à savoir S., qui aurait mis cet argent à sa disposition en vertu de contrats de prêt. L'existence de cette créance serait par ailleurs établie du fait qu'afin de l'apurer au moins partiellement, elle aurait renvoyé une grande partie de la marchandise faisant partie de son fonds de commerce à la société M. à Hong Kong, sans toutefois transiter par S., au motif que celle-ci ne constitue pas une société commerciale. Du fait de cette opération, elle aurait ainsi pu diminuer la créance envers son investisseur qui aurait ainsi pu reprendre une partie de son stock.

A l'appui de ces développements, la demanderesse explique encore le rôle de son partenaire situé à Hong Kong qui serait à considérer comme constituant son investisseur dont elle vendrait également des produits qui seraient fabriqués par lui en sa qualité de grossiste et d'artisan-fabriquant en Asie. Elle fait soutenir que dans le cadre desdites relations commerciales, et en contrepartie de l'investissement et des aides financières procurées par la société M. de Hong Kong, elle enverrait à cette dernière des clients et la ferait rentrer dans un « *cercle de connaissances* » que son gérant aurait bâti à l'étranger sur base de « *sa nature mondaine et de personne de contact* ». La demanderesse admet toutefois que l'investissement ainsi effectué par la société M. de Hong Kong n'aurait pas été rentable et n'aurait pas rencontré les résultats escomptés.

Ainsi, dans la mesure où les prêts octroyés par S. en sa faveur depuis l'année 2004 auraient été « *à fond perdu dans le chef de l'investisseur* », ce dernier aurait renoncé à réclamer des intérêts sur ces prêts.

Quant aux doutes émis par l'administration fiscale quant au « *renvoi* » d'une grande partie des stocks faisant partie du fonds de commerce de la demanderesse, celle-ci verse une multitude de pièces afin d'établir la réalité du transfert de cette partie du stock à la société M. de Hong Kong, afin d'apurer au moins en partie la créance que celle-ci aurait via S. à son égard. Elle fait soutenir que malgré le fait qu'elle se trouverait dans l'impossibilité de fournir les documents permettant d'établir l'exportation desdites marchandises du territoire luxembourgeois vers Hong Kong, il n'en resterait pas moins que la société M. de Hong Kong aurait déclaré par écrit avoir réceptionné la marchandise en question. Le fait que le document d'exportation ne serait pas disponible relèverait de la seule faute professionnelle du transporteur qui aurait admis cette faute.

La demanderesse conteste par ailleurs que sa comptabilité puisse être qualifiée comme étant tenue de manière irrégulière, en prenant position par rapport aux différents reproches formulés à ce sujet par le directeur, notamment en ce qui concerne la tenue des comptes bancaires et du compte caisse, du grand livre et des stocks de marchandises. Tout en contestant l'irrégularité de la tenue de sa comptabilité, X. estime que le directeur aurait abouti à cette conclusion sur la base du seul fait qu'il serait d'avis que les sommes versées par la société M. constitueraient des recettes dans son chef. Elle estime en outre avoir fourni à l'administration fiscale toutes les explications nécessaires afin d'établir la régularité de la tenue de sa comptabilité.

Enfin, la demanderesse soutient que ce serait à tort que le directeur aurait retenu une distribution cachée de bénéfice dans son chef sur base de l'article 164 (3) LIR, en soutenant que les conditions légales ne seraient pas remplies, étant donné que les prêts dont elle aurait bénéficié n'auraient pas été rémunérés en intérêts. En l'espèce, on pourrait tout au plus parler d'un « *apport caché* » dans son chef, notion qui n'aurait toutefois pas été retenue par le directeur. D'une manière générale, comme il n'y aurait eu aucun transfert de revenu de son patrimoine social vers le patrimoine individuel de son actionnaire, la notion de distribution cachée de bénéfice ne devrait pas trouver application en l'espèce.

En conclusion à ce reproche, la demanderesse soutient que S. n'aurait reçu aucun avantage indû de sa part, de sorte que la qualification de distribution cachée de bénéfice ne saurait être retenue, et une violation de l'article 164 (3) LIR devrait être retenue en l'espèce.

Le tribunal est tout d'abord amené à constater qu'à la base des décisions prises tant par le bureau d'imposition que par le directeur se trouve un problème de matérialité et de qualification des faits constatés essentiellement par le réviseur. En effet, tant le constat de l'irrégularité de la comptabilité tenue par la demanderesse que les sommes perçues sur base des soi-disant contrats de prêt conclus entre S. et la demanderesse soulèvent le problème de la qualification des sommes ainsi perçues par X..

Dans le cadre de l'examen de la matérialité et de la qualification des faits, il échet de relever qu'au cours de sa mission de vérification des comptes, le réviseur a constaté des irrégularités dans la tenue de la comptabilité de la demanderesse et a rajouté en tant que recettes de la demanderesse les sommes perçues par elle en vertu des contrats de prêt conclus avec S.. En effet, il ressort non seulement du rapport de révision, mais également des pièces versées en cause qu'au cours de la période allant du 24 octobre 1997 au 12 mai 2004, 19 contrats de prêt ont été conclus entre la demanderesse et S., par lesquels S. a accordé des prêts remboursables annuellement et au plus tard 5 ans après la mise à disposition des sommes afférentes à la demanderesse. Au vu de la constitution de la demanderesse au cours de l'année 1997, le réviseur a pu constater que dès le deuxième exercice d'exploitation, à savoir dès l'année 1998, ces prêts « *ont permis de rétablir successivement la mauvaise situation financière de l'entreprise et de sauver la société* [à savoir la demanderesse] *du risque imminent de la faillite* ». Quant à l'origine des fonds qui ont ainsi été versés à la demanderesse par l'intermédiaire de son associée unique, S., le réviseur a retenu, sur base des déclarations faites par le gérant de la demanderesse, qu'un représentant d'une société de Hong Kong se serait rendu au Luxembourg pour verser de « *l'argent liquide* » sur un compte bancaire de S. auprès d'une banque établie au Luxembourg, argent qui aurait par la suite été versé sur un compte de X., sur base de contrats de prêt conclus entre S. et la demanderesse. Dans le cadre de sa recherche sur le bénéficiaire économique de S., le réviseur a pu constater que les seuls actionnaires de S. étaient, d'une part, une société holding de droit luxembourgeois et, d'autre part, un associé de la fiduciaire de la demanderesse. Quant à cette holding de droit luxembourgeois, le réviseur a encore pu retenir que les actionnaires de celle-ci constituaient, d'une part, une

société anonyme de droit panaméen et, d'autre part, une personne physique de nationalité luxembourgeoise.

Sur base de ces données non contestées par la demanderesse dans le cadre de la présente instance, le tribunal est amené à retenir qu'il n'a pas été possible de déterminer le bénéficiaire économique de S., partant de la demanderesse, celle-ci n'ayant ni au cours de la phase précontentieuse ni dans le cadre de la présente instance fourni des éléments d'éclaircissement supplémentaires permettant d'établir l'identité du ou des bénéficiaires économiques de son associé unique. Il échet encore de retenir que cette structure n'a pas permis de révéler, contrairement à ce qui semble ressortir des allégations de la demanderesse, qu'une société M. de Hong Kong constituerait le bénéficiaire économique de S.. Or, le gérant de la demanderesse soutient que les sommes qui auraient été versées sur un compte bancaire de S. et qui, par la suite, lui auraient été transmises sur base des contrats de prêt précités proviendraient de la société M. de Hong Kong. Les données factuelles constatées par le réviseur, non contestées par la demanderesse, se trouvent partant en contradiction du moins apparente avec les informations révélées par le gérant de la demanderesse quant à l'origine des fonds ayant fait par la suite l'objet des prêts auxquels il a été fait référence ci-avant. A défaut d'explications permettant d'écarter cette apparente contradiction entre le récit présenté par la demanderesse et les faits constatés par le réviseur, le tribunal arrive à la conclusion que l'origine des fonds versés à S. et continués sous forme de prêts à la demanderesse, reste indéterminable.

Cette conclusion ne saurait être éternuée par un certificat émis en date du 8 juin 2006 par une société dénommée M. Investment Limited suivant lequel des sommes d'argent auraient transité à travers S. au cours des années 1997 à 2004 et des dépôts en espèces auraient été effectués sur le compte de S. et dont il ressort que lesdites sommes proviendraient des profits générés par la vente de biens de luxe effectuée dans le cadre d'un commerce en Asie. En effet, ce certificat est contradictoire dans la mesure où, d'un côté, il parle de l'origine des fonds ainsi versés en espèces sur un compte de S. au Luxembourg comme provenant de la vente de biens de luxe en Asie, sans préciser qui a été le vendeur de ces biens et sans qu'il ne ressorte dudit certificat la raison pour laquelle cette mention a été faite et, d'un autre côté, il mentionne que cet argent a été versé dans le cadre d'une relation commerciale avec le gérant de la demanderesse dans le but de soutenir celle-ci. Il ressort encore dudit certificat que ces paiements avaient été effectués dans l'espérance de pouvoir profiter des contacts au niveau mondial du gérant de la demanderesse en espérant pouvoir en tirer des opportunités commerciales. Ce certificat est partant loin d'exclure que ces paiements ont été effectués en contrepartie de prestations effectuées par la demanderesse, voire par son gérant.

Au vu des faits et éléments ci-avant relevés et de la structure juridique utilisée par le ou les bénéficiaires économiques de la demanderesse, il échet de retenir que tout porte à croire que le bénéficiaire économique de la demanderesse ne souhaitait pour le moins pas apparaître comme tel en public.

L'intention délibérée de ne pas vouloir dévoiler le bénéficiaire économique de S. est encore confirmée par l'affirmation de la demanderesse dans sa requête introductive

d'instance, suivant laquelle bien que l'investisseur qui lui aurait procuré les sommes nécessaires pour pouvoir assurer sa survie économique, sous forme de prêts contractés entre elle et S., et qui serait la société de Hong Kong, celui-ci ne serait pas actionnaire de S.. La demanderesse estime cette information complète ce qui est loin d'être le cas, puisque d'après ce qui a été retracé ci-avant, une autre société holding de droit luxembourgeois ensemble avec une personne physique de nationalité luxembourgeoise sont les actionnaires de S.. En outre, il n'a pas été indiqué par la demanderesse si la société de Hong Kong était à considérer comme constituant le bénéficiaire économique de S. par l'intermédiaire de la société enregistrée au Panama. Or, ce ne serait que dans cette dernière hypothèse que le transit de l'argent qui serait prétendument originaire de Hong Kong vers S. aurait, dans une certaine mesure, un sens, alors que dans le cas contraire, la raison pour laquelle cet investisseur de Hong Kong transiterait par une société qui ne lui appartiendrait pas pour ainsi faire parvenir de l'argent sous forme de contrats de prêt à la demanderesse resterait obscure. Ainsi, loin de clarifier la structure utilisée en l'espèce, la demanderesse sème la confusion, en soumettant au tribunal des informations partielles et en donnant l'impression de dévoiler l'intégralité de la structure, ce qui n'est manifestement pas le cas. Ces développements ne permettent partant pas de déterminer l'origine des fonds versés à la demanderesse sous forme de contrats de prêt et ne sont par ailleurs pas de nature à énerver la conclusion suivant laquelle ces fonds sont à considérer comme distribution cachée de bénéfice.

Il s'y ajoute que le fait, comme le prétend la demanderesse, pour une société de Hong Kong de faire des versements en espèces au Luxembourg auprès d'un établissement de crédit y accrédité semble pour le moins être assez invraisemblable sinon même être suspect.

Par ailleurs, en l'absence d'explications de la part de la demanderesse quant à la justification de cette structure des sociétés et du montage financier auquel il a ainsi été procédé et quant à l'origine des sommes versées en espèces sur un compte tenu par un établissement de crédit établi au Luxembourg, le réviseur de même que le directeur dans sa décision litigieuse du 5 juillet 2007 ont valablement pu émettre des doutes substantiels quant à la régularité des écritures comptables effectuées par la demanderesse dans ses livres et bilans. L'invraisemblance des explications fournies par la demanderesse est encore confirmée par le fait que le gérant de celle-ci semble être parfaitement au courant du montage financier en ce que malgré le fait qu'il n'est pas en mesure de déterminer le bénéficiaire économique de S., il a néanmoins pu indiquer que les versements en espèces reçus par celle-ci proviendraient d'une société de Hong Kong. La connaissance par la demanderesse de la structure financière utilisée par elle et le fait que son gérant a une emprise directe sur S. est encore confirmée par le fait que la demanderesse a versé des documents bancaires émis au nom de S., ayant pour objet de démontrer la réalité des virements effectués par S. au profit de la demanderesse sous forme de prétendus prêts, étant entendu que ces pièces n'auraient pas pu être fournies par la demanderesse si elle ne disposait pas d'un quelconque droit au sein de S., ce qui démontre bien, comme l'a pu retenir à bon droit le directeur, que la demanderesse « *supervise bien la structure mise en place, y compris la société holding 29 actionnaire de la réclamante* ». Si effectivement tel était le cas et au vu de la connaissance par la demanderesse de l'origine des fonds ainsi

versés, il aurait été parfaitement possible pour elle d'apporter les pièces nécessaires notamment celles émises par l'établissement de crédit luxembourgeois permettant de retracer les dates auxquelles ces versements ont été effectués auprès dudit établissement bancaire ainsi que d'autres pièces comptables émanant des livres comptables tenus par l'entité qui a procédé auxdits versements. Toutefois, de telles pièces n'ont pas été soumises au tribunal et ne semblent d'ailleurs pas avoir été soumises antérieurement ni au bureau d'imposition ni au directeur. Il s'y ajoute qu'au vu de la législation anti-blanchiment en vigueur au Grand-Duché de Luxembourg, il semble par ailleurs invraisemblable qu'un établissement de crédit y agréé accepte sans problème des sommes d'argent y déposées en espèces, sans que soit déclenchée la procédure de dénonciation de ces faits auprès de la cellule spéciale auprès du parquet de Luxembourg. Au vu de ces faits, le directeur a partant valablement pu supposer que lesdits fonds prétendument versés en espèces sur un compte de S. tenu par un établissement de crédit établi au Luxembourg proviennent en réalité d'une autre banque de la place ou étrangère, elle-même soumise aux réglementations anti-blanchiment, de sorte que l'établissement de crédit établi au Luxembourg n'avait plus à procéder au contrôle quant à l'origine des fonds.

Il échet encore de relever que le réviseur, suivant ses constatations retenues dans le rapport de révision, a acté que le gérant de la demanderesse lui aurait déclaré que sa fiduciaire lui aurait conseillé d'avoir comme associé unique de X. une société holding de droit luxembourgeois pour « *ne rien avoir à payer* », déclaration au sujet de laquelle le gérant de la demanderesse affirme que celle-ci aurait été sortie de son contexte par le réviseur, sans indiquer par contre dans quel contexte cette affirmation aurait été faite. Cette constatation, et même sans vouloir lui donner une importance spéciale, confirme les doutes que tant le réviseur et le bureau d'imposition que le directeur ont pu avoir quant à la crédibilité et à la véracité du récit présenté par la demanderesse quant à la structure financière utilisée par elle et quant à l'origine des sommes qui auraient été versées à S. et dont elle aurait profité sous forme de prêts. La demanderesse n'a en outre fourni aucune explication quant aux raisons qui ont poussé le bénéficiaire économique de S. à interposer une société de droit panaméen entre lui-même et S.. Ainsi, tout porte à croire que le bénéficiaire économique de S. n'a pas voulu, d'une part, apparaître avec son identité véritable et, d'autre part, révéler l'origine des fonds dont profitait S.. Dans ce contexte, il est encore intéressant de relever que le directeur a constaté que le nom de S. se compose « *des initiales des prénoms de la fille du gérant de la réclamante [à savoir de la demanderesse] et des siennes* ». Cet élément ensemble avec le fait que les administrateurs de S. sont des membres de la fiduciaire de la demanderesse ont valablement pu amener le directeur à la conclusion que « *plus d'un lien ramène aux tenants et aboutissants de l'affaire au Luxembourg* », d'autant plus qu'un scénario identique a été utilisé pour une seconde société holding actionnaire majoritaire de S..

Les doutes que le directeur a valablement pu émettre à l'égard de la version des faits présentés par la demanderesse sont encore confirmés par le fait que « *17 jours après l'annonce du contrôle fiscal la plus grande partie du stock de la bijouterie [de la demanderesse] est précipitamment vendue ou prétendue telle, directement à la société impliquée domiciliée à Hong Kong, sans passer par la structure en toutes autres opérations intermédiaire de la holding actionnaire de la réclamante* », sans que la société

chinoise ne possède un quelconque droit de créance envers la demanderesse, cette prétendue vente portant sur un montant de 1.030.310,35 € n'ayant pu être documentée par un quelconque document officiel de transport, la demanderesse prétendant qu'une erreur aurait été commise par l'entreprise chargée de transférer ladite marchandise à Hong Kong, de sorte qu'elle ne serait pas en mesure d'apporter la preuve de l'existence d'un document établissant l'exportation de la marchandise. Sur base de ces éléments et en l'absence de toute pièce documentant la prétendue vente, le directeur a pu conclure à bon droit à une opération de simulation de vente. Une simulation des opérations effectuées par la demanderesse est encore confirmée par les faits que les prêts dont elle déclare avoir bénéficié de la part de S. n'ont jamais été remboursés, malgré les dates d'échéance respectivement convenues, que leur remboursement n'a jamais été réclamé et que les intérêts cumulés ont été gracieusement déchargés en 2004.

Il suit de l'ensemble des considérations et éléments qui précèdent que c'est à bon droit que le directeur a pu retenir que la comptabilité de la demanderesse a été tenue d'une manière irrégulière et qu'elle ne reflétait pas la réalité des opérations effectuées, de sorte qu'il y avait partant lieu de rectifier celle-ci afin qu'elle corresponde à la réalité économique. Dans ce contexte, le directeur a valablement pu confirmer le bureau d'imposition dans sa décision de considérer les prêts effectués par S. en faveur de la demanderesse comme constituant des distributions cachées de bénéfice au sens de l'article 164 (3) LIR.

Le directeur a en effet pu considérer à bon droit que les sommes ainsi perçues par S. ne constituaient pas, au vu des éléments de fait relevés ci-avant et des conclusions qui peuvent valablement en être tirées, des prêts remboursables lui octroyés, mais des revenus imposables.

En effet, en vertu de l'article 164 paragraphe (3) LIR « *les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité* ».

En l'espèce, la demanderesse conteste qu'il y ait eu distribution cachée de bénéfices, étant donné que les conditions légales prévues par la disposition précitée ne seraient pas remplies. Le tribunal se rallie à la conclusion du directeur, sur base des éléments ci-avant relevés, en retenant que les prétendus contrats de prêt conclus entre S. et la demanderesse constituent des opérations de simulation ayant pour but d'occulter les recettes réelles de la demanderesse et pour occulter le fait que le bénéficiaire économique réel des fonds allégués provenir de Hong Kong en transitant par S. était la demanderesse elle-même. C'est ainsi que sur base des éléments retenus il y a lieu de constater que les sommes perçues par la demanderesse sous forme de prétendus contrats de prêt constituaient en réalité des recettes que la demanderesse ne souhaitait pas comptabiliser en tant que telles dans ses livres comptables mais qu'elle a fait verser à S. pour constituer ainsi la base desdits contrats de prêt. Il s'agissait partant bien d'une opération consistant à remettre à son associée unique, S., une majeure partie de ses recettes qu'elle ne voulait pas faire apparaître

en tant que telles dans ses livres comptables. S. a partant bénéficié d'un avantage en sa qualité d'associé dont elle n'aurait pas profité si elle n'avait pas eu cette qualité. Il s'ensuit que les conditions légales prévues par l'article 164 (3) LIR sont remplies en l'espèce et qu'il y a lieu d'imposer lesdites recettes au titre des revenus imposables dans le chef de la demanderesse.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par la demanderesse à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'encontre de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 19 février 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

s. Claude Legille

s. Carlo Schockweiler